

Dr. sc. Sonja Cindori

Izvanredna profesorica
Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu
E-mail: sonja.cindori@pravo.hr

Valentino Kuzelj

Student
Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu
E-mail: valentino.kuzelj01@gmail.com

SOCIJALNI ASPEKT KRIZNOGA POREZA: FISKALNI INSTRUMENT ILI DEVIJACIJA POREZNOG SUSTAVA?¹

UDK / UDC: 336.7:330.35

JEL klasifikacija / JEL classification: O40, O42, E52

Pregledni rad / Review

Primljeno / Received: 25. rujna 2018. / September 25, 2018

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 10. prosinca 2018. / December 10, 2018

Sažetak

Kao posljedica tržišnih neuspjeha, u vrijeme ekonomskih kriza aktualizira se uloga poreza. Pozornost privlači teza o neizostavnoj ulozi države u prevladavanju krize. Uz sukobljavanje libertarijanskih teza o povlačenju države i egalitarnih koncepcija jednakosti i socijalne pravde, pojavljuje se novo proturječje. Tržišni neuspjeh dovodi do smanjenja primanja povodom čega država oporezivanjem dodatno umanjuje egzistencijalnu osnovu pojedinca. Tako je u uvjetima krize zakonodavac nerijetko doveden pred proturječna očekivanja građana-birača: aktivno sudjelovati u uklanjanju ili ublažavanju posljedica krize, uz opće neodobravanje javnosti prema uvođenju novih (kriznih) ili povećanju stopa postojećih poreznih oblika nužnih za ostvarenje ublažavajućih učinaka suzbijanja krize. Hrvatski je zakonodavac 2009. godine pribjegao usvajanju „kriznoga poreza“ s ciljem akumulacije sredstava namijenjenih osiguranju i opstojnosti postojećeg sustava socijalne sigurnosti. Analizirajući državne zadaće proizišle iz koncepta socijalne države te hrvatsku inačicu „kriznog poreza“,

¹ Ovaj se rad dijelom temelji na radu Valentina Kuzelja *Evolucija socijalne države i socijalne pravde kao ustavnih vrednota: od „kriznog poreza“ do „konverzije kredita u švicarskim francima“*, izrađenom pod mentorstvom izv. prof. dr. sc. Sonje Cindori i nagrađenom Dekanovom nagradom Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu za ak. g. 2017./2018.

potrebno je pronaći odgovor na pitanje: predstavlja li krizno oporezivanje fiskalni instrument ili je posrijedi devijacija poreznog sustava?

Ključne riječi: *krizni porez, socijalna država, socijalna pravda, jednakost, porezna pravednost.*

1. UVOD

Prevladavanjem feudalne rascjepkanosti i partikularnih interesa u stvaranju moderne države, dolazi do prvobitne koncentracije državne vlasti izražene u akumulaciji monopola fizičke prisile. Takva prvobitna koncentracija u 17. stoljeću opada te će se do posljednjih desetljeća 19. stoljeća zadaća nacionalnih država ogledati u izvršenju njezinih primarnih funkcija provođenja zakona te očuvanja mira i poretka (Pusić, 1999: 7-8). Pod egidom teza o individualnoj slobodi i apsolutnoj jednakosti pred zakonom kao najvišim vrednotama noćobdijske države², očuvanje vlasništva postaje simbolom slobode te se nastoji ograničiti svako zadiranje u privatnu sferu građana. Takav zahtjev poštovanja privatne sfere izražene vlasničkim odnosima upućen je državi, ali i drugim individuama čija je sloboda ograničena tek jednakom slobodom drugoga. Iz toga se izvodi zahtjev za ostvarenjem minimalističke koncepcije države sa zadaćom osiguranja slobodnog tržišta, uz istovremeno negiranje mogućnosti njezina upletanja s ciljem ispravljanja nepovoljnih tržišnih rezultata ili redistribucije dohotka (Dokić, 2016: 670).

Tijekom druge polovine 19. stoljeća dolazi do prvih naznaka socijalnog zakonodavstva, ponajprije u obliku javne pomoći najugroženijima te donošenja prvih zakona o mirovinskom, zdravstvenom, invalidskom te osiguranju od nesreća na radu (Puljiz, 1997: 162). Takva se prvobitna „država socijalnog osiguranja“ postupno preobražava u socijalnu državu koja će ostati simbolom većeg dijela 20. stoljeća. Tome pridonosi prvotna konstitucionalizacija socijalnih prava u ustavima Meksika 1917. i Weimarske Republike 1919. (Bačić, 2005: 4) te širenje kruga legitimnih interesa koje država zadovoljava osnivanjem novih resora – javnih službi – čija primarna zadaća ne počiva na monopolu fizičke prisile, već na zadovoljenju potreba građana (Koprić, Marčetić, Musa, Đulabić i Lalić Novak, 2014: 54-55). Usporedno s porastom državnih dužnosti, sukladno s Wagnerovim zakonom o porastu javnih rashoda (Jelčić, Bo., 2017: 149), raste i porezno opterećenje građana s ciljem ubiranja sredstava namijenjenih podmirivanju novonastalih obveza.

Na vrhuncu socijalne države u poslijeratnim godinama Drugoga svjetskoga rata socijalno se zakonodavstvo nastoji proširiti od osiguranja

² Država noćni čuvar ili noćobdijska država predstavlja koncept države sa zadaćom osiguranja pravnog poretka i sigurnosti građana, jamstva vlasničkih odnosa te neometanog odvijanja tržišnih funkcija. Kao takva prethodi socijalnoj državi te je njezina suprotnost izražena shvaćanjem jednakosti pred zakonom preprekom državnoj intervenciji s ciljem ispravljanja socijalnih nejednakosti.

socijalnog minimuma do jamstva životnog blagostanja te se legitimitet tako shvaćene skrbničke države širi, a ispunjenje njezinih zadaća postaje uvjetom legitimiteta vlasti. Unatoč prividnoj institucionalizaciji socijalne države, ekonomskoj krizi sedamdesetih godina prošloga stoljeća i usponu promicatelja neoliberalne paradigme u zemljama anglosaksonskoga kruga, dovode u pitanje postulate teorije blagostanja te državu nastoje prikazati birokratiziranim i otuđenim entitetom nesposobnim zadovoljiti potrebe građana, uz istovremenu glorifikaciju tržišta i privatne inicijative kao antipoda birokratskom divu – socijalnoj državi. Ekonomske vrijednosti predstavljaju okosnicu novog shvaćanja države te je nastoje preobraziti od jamca egzistencije i pružatelja usluga u regulatora tržišnih odnosa (Koprić et al., 2014: 57-60). Troškovi države nastoje se minimalizirati smanjenjem državnih zadaća te posljedično broja zaposlenih u javnom sektoru (Perko-Šeparović, 2002: 37).

Iako je takvo shvaćanje obilježilo posljednje tromjesečje prošloga stoljeća i ekonomske krize s kraja devedesetih, velika ekonomska kriza 2008. godine ponovno je aktualizirala pitanje državne uloge u ispravljanju tržišnih neuspjeha te pokazala kako se unatoč četvrt stoljeća neoliberalne doktrine nisu razgradile institucionalizirane vrijednosti socijalne države. Izbijanjem krize zapadne su demokracije prisiljene odstupiti od prevladavajuće tržišne orijentacije te se aktivno uključiti u suzbijanje i sanaciju njezinih posljedica. Pritom su suočene sa zahtjevom za povećanim rashodima s ciljem umanjivanja posljedica izazvanih tržišnim malformacijama te smanjenim poreznim prihodima uzrokovanim smanjenjem primanja građana. Niti Republika Hrvatska nije ostala pošteđena te je, uz niz drugih mjera u sklopu programa gospodarskog oporavka, tadašnja Vlada pribjegla temporalnom kriznom porezu kao fiskalnom instrumentu s ciljem suzbijanja negativnih društvenih posljedica.

S ciljem pronalaska odgovora na pitanje o stvarnoj naravi kriznog oporezivanja, potrebno je zagledati se u povod uvođenja takvih – pomalo neuobičajenih – oblika u porezni sustav. Na navedeno se nadovezuju karakteristike osnovnih odlika poreza kao fiskalnog instrumenta i razmatranje ciljeva uvođenja kriznog poreza proizišlih iz zahtjeva za ostvarenjem socijalne pravednosti kao temeljne komponente socijalne države. Konačno, razmatranjem načela (porezne) jednakosti u ostvarenju pravednog poreznog sustava kao integralnog faktora pri ispunjenju zadaća socijalne države, moguće je pristupiti konkretnoj analizi prijeponih pitanja hrvatskoga modela kriznog poreza. Umjesto zaključka, na temelju shvaćanja pravednog poreznog sustava kao uvjeta pri ostvarenju socijalnih zadaća države s namjerom sanacije posljedica ekonomske krize, pokušat će se odgovoriti na pitanje: predstavlja li krizno oporezivanje legitiman fiskalni instrument ili tek devijaciju poreznog sustava proizišlu iz dnevno-političkih potreba obnašatelja vlasti u kriznom razdoblju?

2. FISKALNI SUVERENITET I TEMELJNE ODREDNICE POREZNOG SUSTAVA

Porezi kao derivativni, prisilni i nedeštinirani državni prihodi u službi podmirjenja javnih rashoda, uz izostanak neposredne protunaknade (Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, Šimović, Arbutina i Mijatović, 2008: 83-93), predstavljaju primarni instrument namicanja sredstava u svrhu podmirjenja rashoda suvremene države (Goreta, Peran i Vukošić, 2016: 188). Upravo zbog fundamentalnog značenja poreza pri ostvarenju vrijednosti zapadnih demokracija Schumpeter će suvremenu kapitalističku državu nazvati poreznom državom (Jelčić, Bo., 2006: 87).

Prihvaćajući nužnost ubiranja poreza neodvojivom od postojanja suvremenih demokracija, uzimajući pritom u obzir da svako oporezivanje predstavlja umanjjenje imovinskog supstrata individue, potrebno je s oprezom pristupiti iznalaženju teorijskog opravdanja poreznog suvereniteta suvremene države. Posebno opasnim ističe se dogmatsko lutanje u krajnosti, pri čemu se s jedne strane vlasništvo pokušava izdići u red prirodnih prava (Murphy i Nagel, 2002: 8-9) – zbog čega se svako umanjjenje imovine građanina može učiniti nedopuštenim zadiranjem u privatnu sferu – dok se na drugom kraju spektra porezni sustav promatra isključivo s fiskalnog aspekta s ciljem namicanja prihoda, zanemarujući njegov širi društveni značaj.

Zbog potonjeg je potrebno izraziti neslaganje s Bejakovićevom tvrdnjom da je osnovna zadaća poreznog sustava punjenje proračuna te kako se mjerama porezne politike ne smije provoditi socijalna politika kojoj bolje odgovaraju izravni proračunski transferi (Bejaković, 2012: 7). Takvo svođenje zadaća socijalne države isključivo na pomaganje najugroženijima predstavlja redukcionističko shvaćanje primjerenije kraju 19. stoljeća. Socijalna država u suvremenosti ne predstavlja državu milosrđa, već se kao rezultat širenja kruga legitimnih interesa kojima mora udovoljiti nameće i osvješćivanje ostvarenja njezinih vrijednosti kao općeg dobra. U novom mileniju socijalna politika ne teži ostvarenju milosrđa, već uključivosti, promicanju jednakosti šansi i opće solidarnosti, dok porezni sustav u takvoj konstelaciji ne predstavlja puki instrument punjenja proračuna, već sredstvo ostvarenja opće pravednosti i solidarnosti. Iz tog se razloga ravnomjerno raspoređivanje poreznog tereta ističe esencijalnim zahtjevom ostvarenja porezne pravednosti, dok potonja predstavlja nužni uvjet socijalne države (Kuzelj, 2018: 102, 107).

Na takvim je pretpostavkama i hrvatski ustavotvorac pristupio utvrđivanju fiskalnog suvereniteta, određujući pravo proračunskog odlučivanja prerogativom zakonodavne vlasti (Ustav Republike Hrvatske [dalje: URH], NN 85/10., čl. 91., st. 1-2.) te dužnost svakoga pridonositi podmiranju javnih troškova, istovremeno ga ograničavajući poustavljenjem socijalno-političkih načela oporezivanja te odredbom o sudjelovanju u podmiranju javnih izdataka sukladno s ekonomskim mogućnostima (URH, NN 85/10, čl. 51.). Navedeno svjedoči da legitimitet porezne politike ne proizlazi tek iz ustavnog ovlaštenja uređenja poreznog sustava, već iz njegove pravednosti i socijalne osjetljivosti.

Odmičući suvremene demokracije od socijalutopističkih ili nacionalsocijalističkih teza o državi bez poreza, nužno je osvijestiti da, iako ne traži moralno opravdanje (Jelčić, Bo., 2002: 36), oporezivanje ne smije predstavljati kaznu ili suvremeni način deprivacije vlasništva. Jamčeći nepovredivost vlasništva, istovremeno ga ograničavajući dužnošću nositelja takvoga prava na pridonnošenje općem dobru (URH, NN 85/10, čl. 48., st. 1-2.), Ustav Republike Hrvatske čini konačan odmak od ideja tzv. svakodnevnog libertarijanizma (eng. *everyday libertarianism*) zasnovanih na pogrešnoj premisi o postojanju politički neutralnoga tržišta kao druge krajnosti od već spomenutih nedemokratskih koncepcija o državi bez poreza. Takva libertarijanska teza zanemaruje činjenicu da je koncept vlasništva tek dio šireg društvenog i političkog sustava te da politički izbor i društvene vrijednosti uvelike oblikuju tržište i prije oporezivanja te je moguće zalutati u teorijske zablude o apsolutnom pravu nad neoporezovanim prihodima i imovinom. Pojedinčev osjećaj moralne pripadnosti neoporezovane materijalne substancije nužno dovodi do shvaćanja da svako oporezivanje predstavlja „državni plijen“ i deprivaciju vlasništva (Murphy i Nagel, 2002: 34-35).

Upravo nužnost legitimacije državne vlasti kao nužnog uvjeta suvremenih demokratskih poredaka zahtijeva konstitucionalizaciju te oživotvorenje socijalnih prava i uspostavu pravednog i socijalno osjetljivog poreznog sustava. Neizostavno takvom konceptu jest ograničiti fiskalni suverenitet zakonodavne vlasti kao osuvremenjeni oblik monopola državne prisile te odrediti kada će i pod kojim uvjetima određeni porez predstavljati kaznu ili konfiskaciju. Tako će se porezni sustav istovremeno podrediti poštovanju općih pravnih načela jednako koliko i svesti u okvire ustavom utemeljenih socijalno-političkih načela oporezivanja.

Deduktivnom metodom *infra* pristupit će se razmatranju ograničavajućih faktora fiskalnog suvereniteta kao rezervata zakonodavne vlasti. U tu će se svrhu prikazati evolucija načela socijalne države i socijalne pravde kao ustavnih vrednota te normativna raščlamba načela jednakosti u svrhu zaštite od neravnomjernog i pretjeranog posezanja u imovinu građana.

3. ZAHTJEV OSTVARENJA SOCIJALNE DRŽAVE KAO TEMELJ MODERNIH DEMOKRACIJA

Socijalna prava sadržana u suvremenim ustavima predstavljaju granicu intervencije države u ekonomsku sferu građana, ali i njezinu obvezu očuvanja i/ili poboljšanja njihova ekonomskog statusa. S obzirom na to da je u doba krize vidljiva tendencija tzv. ekonomskih fundamentalista da žrtvuju ili ograniče socijalna prava u zalag potencijalnog ekonomskog rasta, od presudne je važnosti postojanje i stvarna mogućnost (ustavnog) suda da razgraniči dopuštena od nedopuštenih sredstava postizanja gospodarskih ciljeva (Bačić, 2014: 3-4).

Do danas nisu utihnule rasprave oko normativnog značenja konstitucionaliziranih socijalnih prava. I dalje su živa stajališta koja civilnim pravima daju apsolutni karakter, dok se prema socijalnima određuju kao prema skupu želja koje u najmanju ruku ovise o ekonomskom razvitku društva. Tako se socijalnim pravima i danas pokušava dokinuti uloga pozitivnih prava, smatrajući ih opasnim za demokraciju te pokušajem (ustavno)sudske uzurpacije zakonodavnih ovlasti (Bačić, 2013: 188-189).

Ustavi 20. stoljeća naširoko su definirali socijalna prava, usput šireći ovlasti države da intervenira u privatnu sferu pojedinca. Propašću socijalizma otvara se sukob između tržišnog fundamentalizma s jedne i ostvarenja socijalne države s druge strane. Potpuno ostvarenje načela socijalne države može se smatrati suprotnim demokratskom načelu i vladavini prava zbog tendencije ograničavanja samoregulacije društva prilikom ostvarenja načela socijalne države (Bačić, 2013: 192, 194). Pritom ne treba težiti preferiranju jednog ustavnog načela naprema drugome, već traženju njihove ravnoteže.

3.1. Sadržaj socijalno-ekonomskih prava u suvremenoj ustavnopravnoj teoriji

Socijalno-ekonomska prava mogu se smatrati skupom načela, radije nego pravilima. Prema Guastiniju (2016: 77-81), načela je moguće definirati temeljnim normama koje opravdavaju druge norme (izvedene iz njih), a nemaju ili ne traže nikakav vrijednosni temelj ili opravdanje, već ih se u pravnoj kulturi smatra pravednima i ispravnima.

URH spada među tranzicijske ustave koji posebnu pozornost posvećuju socijalnim pravima. Određuje Republiku Hrvatsku socijalnom državom (URH, NN 85/10, čl. 1., st. 1.), ističući socijalnu pravdu (URH, NN 85/10, čl. 3.) jednom od temeljnih vrednota ustavnog poretka. Prema Rodinu (1998: 116), URH ne određuje sadržaj koncepta socijalne države i načela socijalne pravde, već njihovu konkretizaciju ostavlja zakonodavcu, a interpretacija Ustava i zakona pridržana je Ustavnom sudu Republike Hrvatske [dalje: USRH]. U okolnostima krize socijalna su prava kao pozitivna prava najranjivija i najsklonija ograničavanju i sužavanju. Nastala su evolucijom od noćobdijske do države blagostanja prema poreznoj državi. Velik broj ustava iz druge polovine dvadesetog stoljeća sadrži pojmove „socijalna država“, „socijalna pravda“ te određen broj i formulaciju socijalno-ekonomskih prava.

Bačić (2013: 189-193) navodi četiri modela zaštite socijalno-ekonomskih prava: britanski, pri kojem se ona uređuju zakonima, a suci nerado priznaju individualna socijalna prava; francuski, koji na socijalna prava gleda kao na dio programskih načela te ih oklijeva tumačiti pravno obvezujućim i potpuno ostvarivim pravima; njemački, koji zahvaljujući praksi Saveznog ustavnog suda gleda na njih kao na obveze zakonodavca da organizira državne funkcije prema

principima socijalne države te skandinavski, koji političkom kulturom nadomješta oskudnu ustavnu osnovu socijalno-ekonomskih prava.

Ustav Republike Hrvatske zasigurno spada među ustave koji konstitucionaliziraju socijalna prava (Bačić, 2014: 3-4). Stvarno značenje socijalne države kao temeljnog načela ustavnog poretka najlakše je pronaći analizom njezinih funkcija koje se ogledaju u omogućavanju državnog intervencionizma, obvezi interveniranja u tržišnu funkciju radi osiguranja socijalnih prava i smanjenja socijalnih nejednakosti te zabrani rastakanja dostignutih standarda socijalne zaštite. Krajnji je cilj uspostava i garancija početnog (egzistencijalnog) minimuma koji je dužna osigurati država. Takvo poimanje čini razliku između suvremenih europskih socijalnih država i angloameričke ideologije u kojoj su vlasnička prava polazišna točka svim drugim pravima (Bačić, 2005: 5-6). Činjenicu slabije zaštićenosti socijalnih, u odnosu na građanska prava, moguće je premostiti jedino cjelovitim shvaćanjem Ustava i prava sadržanih u njemu kao integralne cjeline (Bačić, 2005: 12-14).

Krajem prošlog milenija njemačka pravna teorija, zbog neodređenosti sadržaja načela socijalne države, smatrala je nemogućim pozivanje na spomenuto kao na podlogu subjektivnih prava, ističući nemogućnost njegove primjene bez zakonske konkretizacije, odbacujući mogućnosti sudske konkretizacije. Socijalna se država promatrala kao obvezujuća smjernica zakonodavcu prilikom zakonske razrade pojedinih prava (Rodin, 1998: 115). Jednom konkretizirano načelo uobličeno u zakonski tekst moglo je predstavljati predmet ustavnosudskog ocjenjivanja o suglasnosti zakonodavne regulacije s vrednotama socijalne države i socijalne pravde. Tako se ovlašću ustavne interpretacije na temelju ustavnosudske prakse posredno određivao sadržaj pojedinih ustavnih načela. I USRH je dugo vremena pratio stajalište definiranja socijalne politike kao rezervata zakonodavne vlasti, ali je ograničenje takve ovlasti sadržano u ustavnopravnom načelu socijalne države, socijalne pravde i klauzuli ravnopravnosti (Rodin, 1998: 115).

3.2. Sadržaj načela socijalne države i socijalne pravde u judikaturi Saveznog ustavnog suda SR Njemačke i Ustavnog suda Republike Hrvatske

Judikaturu Saveznog ustavnog suda SR Njemačke valja smatrati smjernicom vodiljom prilikom definiranja sadržaja, opsega i dosega ustavnosudske zaštite socijalnih prava. Iznesen stav o dosegu socijalnih prava izmijenjen je i potrebno ga je promatrati u svjetlu zaključaka iznesenih u Odluci o redovnoj pomoći prema II. knjizi Socijalnog zakona, tzv. Hartz IV zakona (BverfGE: 125, 127).

U toj je odluci Savezni ustavni sud, izvođenjem iz općih odredbi Temelnog zakona o pravu na poštovanje ljudskoga dostojanstva te ustavnog koncepta socijalne države (Temeljni zakon SR Njemačke, čl. 1., st. 1.; čl. 20., st.

1.), konstruirao zahtjev za osiguranjem egzistencijalnog minimuma dostojnog čovjeka, određivši da se do donošenja nove regulative može ostvariti neposredno na osnovi navedenih odredbi Temelnog zakona. Obrazlažući svoju odluku, Savezni ustavni sud definira da egzistencijalni minimum proizlazi iz temeljnog prava koje svakoj osobi upućenoj na pomoć treba osigurati materijalne uvjete neophodne za egzistenciju i „...minimum sudjelovanja u društvenom, kulturnom i političkom životu“ (Zern i Bauch 2015: 208).

Opseg ustavnog prava na osiguranje egzistencijalnog minimuma ne može se izvesti neposredno iz Temelnog zakona. To je pravo neotuđivo, ali je za njegovo ispunjenje potrebna konkretizacija od strane zakonodavca koji uživa posebno veliku normativnu slobodu prilikom uređenja socijalne materije. Kako se zakonodavčeva široka diskrecija ne bi shvatila kao samovlast i zloupotrijebila, takva je regulacija podložna suzdržanoj kontroli zakona od strane Saveznog ustavnog suda. Materijalna kontrola sastoji se u pitanju: jesu li davanja za račun egzistencijalnog minimuma očigledno nedostatna te je li zakonodavac odabrao načelno prihvatljivu metodu njegova izračuna i je li se držao odabrane metode i strukturnih načela (Zern i Bauch 2015: 208-209).

Vidljiv je pomak u viđenju socijalnih prava, posebice socijalne države te njezine obvezujuće prirode. Tako Savezni ustavni sud iz koncepta socijalne države i načela zaštite ljudskog dostojanstva odbacuje teoriju o konkretizaciji socijalnih prava isključivo zakonodavnim aktima te konstruira pravo na osiguranje egzistencijalnog minimuma prilikom zakonske konkretizacije socijalnih prava, tim više što do donošenja nove regulacije dopušta zahtjev za ostvarivanjem egzistencijalnog minimuma neposredno na temelju navedenih odredbi Temelnog zakona.

U Rješenju (USRH, 2017a) o ocjeni suglasnosti Zakona o izmjeni i dopunama Zakona o potrošačkom kreditiranju (NN 102/15.) i Zakona o izmjeni i dopunama Zakona o kreditnim institucijama (NN 102/15) – tzv. zakona o konverziji kredita u švicarskim francima [dalje: Zakoni o konverziji] s Ustavom, USRH polazi od triju funkcija socijalne države koje definira Bačić (2005: 5). Podsjećajući da je Republika Hrvatska utemeljena kao socijalna država, ističe njezinu ulogu ne samo u suzdržavanju od povreda temeljnih prava već i u pozitivnoj obvezi njihove zaštite. Sudac Abramović u Izdvojenom mišljenju ističe postojanje pozitivne obveze Republike Hrvatske na intervenciju radi olakšanja položaja socijalno ugroženih dužnika, napominjući kako se nužnost intervencije iscrpljuje u zaštiti socijalno ugroženih – dakle, ne svih. Smatra kako obveza postupanja u svjetlu socijalne države predmnijeva selektivnost i socijalnu osjetljivost te zaključuje: „Neselektivnim postupanjem u ime socijalne države anulirala bi se sama bit pojma socijalnosti“ (Izdvojeno mišljenje, 2017). Takav stav valja podvrgnuti kritici s obzirom na to da ustavni koncept socijalne države svodi na njezine začetke u oblicima socijalnoga osiguranja. U suvremenosti socijalna država svoj legitimitet širi osiguravajući dostojan život svima, ne isključivo siromašnima. Stoga valja smatrati kako selektivnost (osim u slučaju

pozitivne diskriminacije manjinskih skupina, uključujući materijalno ugrožene skupine) ne predstavlja *sine qua non* socijalnosti.

USRH socijalnu pravdu definira jednom od najviših ustavnih vrednota na temelju tumačenja Ustava i smjernicom zakonodavcu prilikom razrade pojedinih ljudskih prava, ističući je sastavnom komponentom koncepta socijalne države koja se očituje u obvezi države na angažman u uspostavi i održavanju pravednog socijalnog poretka. Pritom napominje da pravedni socijalni poredak implicitno sadrži zahtjev za ostvarenjem minimuma ekonomskog blagostanja (tzv. egzistencijalnog minimuma) radi ostvarenja ljudskog dostojanstva. U konceptu socijalne države sadržano je jamstvo prava vlasništva te obveza nositelja tog prava na pridonošenje općem dobru (URH, NN 85/10, čl. 48., st. 1-2.), a uloga Ustavnog suda ogleda se u prosudbi zakonodavčeva balansiranja između naizgled suprotstavljenih vrijednosti. Tako su se na temelju tzv. Zakona o konverziji sukobili ustavni koncepti socijalne države i tržišnog gospodarstva. Granica ustavnosudske kontrole s aspekta socijalne države i socijalne pravde postavljena je u praksi Saveznog ustavnog suda SR Njemačke te se USRH na nju poziva navodeći sljedeće: navedena načela nisu pogodna za neposredno ograničavanje temeljnih prava, bez zakonodavne konkretizacije; iz njih proizlazi obveza države na skrb o pravednom socijalnom poretku; ta obveza nije konkretno određena jer bi u tom slučaju došla u sukob s načelom demokracije, ograničavajući zakonodavca u izboru rješenja (USRH, 2017a, t. 26. 4. i 26. 6.).

Zaključuje kako se država umiješala u tržišnu funkciju ispunjavajući svoju pozitivnu obvezu zaštite temeljnih socijalnih prava radi smanjenja ekstremnih socijalnih razlika nastalih aprecijacijom švicarskog franka te napominje kako nije ovlašten odlučivati o svrsishodnosti odabranih mjera jer bi tada nastupao *ultra vires* (USRH, 2017a, t. 26. 8.-26. 9.). Navedeno svjedoči o normativnoj obvezi zakonodavca na ispravljanje tržišnih nejednakosti s ciljem ostvarenja socijalne pravednosti. Zakonodavčeva bi se šutnja trebala smatrati krajnje nesocijalnom te suprotnom konceptu socijalne države i načelu socijalne pravde, pri čemu mu je ostavljena široka diskrecijska sloboda u odabiru mjera ostvarenja tako shvaćene obveze.

Potrebno je također zagledati se u ostvarenje načela razmjernosti (URH, NN 85/10, čl. 16.) u svjetlu socijalne države i socijalne pravde kao sastavnog dijela koncepta materijalne pravne države tj. vladavine prava (URH, NN 85/10, čl. 3.). Državnu intervenciju u prava adresata radi ostvarenja socijalnih prava moguće je opravdati ako je riječ o pravno valjanom miješanju te uz postojanje legitimnog interesa (detaljnije: USRH, 2017a, t. 27-30. 9.).

Prilikom ostvarenja zahtjeva proizišlih iz ustavnog koncepta socijalne države nužno je da takve mjere ujedno poštuju načelo jednakosti.

4. TRI LICA JEDNAKOSTI PRI UREĐENJU POREZNO-PRAVNOG SUSTAVA

Iz fiskalne jurisdikcije suverene države proizlazi njezina porezna jurisdikcija. Ostvarenje sadržaja socijalne države nemoguće je bez prava države da oporezivanjem zadire i umanju imovinu građana. Evolucijom porezne države neprijepornom se smatra dilema: treba li plaćati poreze? Strogo tehnička definicija porezne države koja svoje rashode financira većinom prihodima namaknutim od poreza (Lončarić-Horvat, 2000: 3) pokazuje kako ona nije nužno identična pojmu socijalne države. Iz tog je razloga hrvatski ustavotvorac definirao granice porezne države prilikom posezanja u prava građana radi namicanja proračunskih sredstava.

One se ponajprije ogledaju kroz prizmu načela jednakosti i njegova tri oblića koja utječu na oblikovanje poreznog sustava. Promatrajući tri lica načela jednakosti *a maiori ad minus*, valja poći od općeg načela jednakosti (URH, NN 85/10, čl. 3.), potom se neizostavnim nameće poznavanje načela jednakosti pred zakonom i zabrane diskriminacije (URH, NN 85/10, čl. 14.) kao tekovine građanskih revolucija te se naposljetku dolazi do *lex specialis* načela porezne jednakosti (URH, NN 85/10, čl. 51., st. 2.) kao krajnjeg izraza ustavotvorčeve socijalne osjetljivosti. Tek je integralnim shvaćanjem načela jednakosti moguće iznaći odgovor o granicama elastičnosti poreznog suvereniteta zakonodavne vlasti.

Načelo jednakosti kao jedno od općih načela pravednosti u većini europskih zemalja uživa status norme ustavne razine. Osim na nacionalnoj razini ustavnim odredbama, našlo je svoju potvrdu kao opće načelo prava i u transnacionalnim dokumentima poput Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda iz 1950. (čl. 14.) i Međunarodne konvencije o građanskim i političkim pravima (čl. 26.) te u praksi Europskog suda za ljudska prava u Strasbourgu (Žunić-Kovačević, 2001: 768-771).

Tako je u slučaju *Darby v. Sweden* Europski sud za ljudska prava potvrdio primjenjivost antidiskriminacijskog načela (sadržanog u čl. 14. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, povezano s čl. 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju) i na razlikovanje poreznih obveznika. Ako ne postoji legitiman cilj takvog razlikovanja, ono predstavlja diskriminaciju poreznog obveznika i pripada području primjene Konvencije (European Court of Human Rights, 1990, t. 29-31.).

U SR Njemačkoj se iz prakse Saveznog ustavnog suda može promatrati razvoj načela jednakosti u trima fazama. Prva faza datira s kraja pedesetih godina 20. stoljeća koja, između ostalog, zaključuje kako je jednako relativno porezno opterećenje poreznih obveznika različite ekonomske snage suprotno načelu jednakosti. Tijekom srednje faze do izražaja dolazi normativna sloboda zakonodavca, a načelo plaćanja prema gospodarskoj snazi u početku se smatra dvosmislenim. Takvo se shvaćanje odmicanjem druge faze polako mijenja, a zakonodavčeva sloboda u uređivanju porezne materije sužava. Treća faza počinje

krajem osamdesetih godina te vrhunac doživljava konstruiranjem ideje o egzistencijalnom minimumu kao Ustavom zaštićenom pravu, a relativna jednakost počinje se shvaćati kao ispravno poimanje jednakosti. Recentni stav Saveznog ustavnog suda prilikom ocjene ustavnosti poreznih zakona polazi ponajprije od načela jednakosti izraženog načelom određivanja porezne obveze sukladno s ekonomskom snagom, tj. gospodarskim mogućnostima (Žunić-Kovačević, 2001: 774-777).

Načelo jednakosti svoje oživotvorenje pronalazi i u ustavnopravnom poretku Republike Hrvatske, a pobliže definiranje njegova značenja sadržano je u ustavnosudskoj praksi. Pri ustavnosudskoj ocjeni tzv. Zakona o konverziji, diskriminaciju u smislu čl. 14., st. 1. USRH tumači „različitim postupanjem prema osobama ili skupinama u sličnim situacijama bez objektivnog i razumnog opravdanja“. Iz navedenog proizlazi da je za karakterizaciju drugačijeg postupanja diskriminativnim potrebno da se ono učini bez objektivnog i razumnog opravdanja (USRH, 2017, t. 31.).

Nadalje, u Rješenju o neprihvatanju prijedloga za ocjenu suglasnosti Zakona o cestama (NN 84/11., 22/13., 54/13., 48/13., 92/14.) s Ustavom, USRH ističe kako se zabranom diskriminacije (URH, NN 85/10, čl. 14., st. 1.) zabranjuje negativna diskriminacija na temelju posjedovanja određenih osobina, dok je pozitivna diskriminacija s ciljem jačanja prava manjinskih skupina dopuštena i uobičajena u suvremenim demokratskim i socijalnim porecima (USRH, 2017b, t. 12.).

Danas je prevladavajuće teorijsko shvaćanje o pravednosti poreza prema načelu porezne snage (URH, NN 85/10, čl. 51., st. 1.). Ono podrazumijeva obvezu sudjelovanja svih poreznih obveznika u podmirenju javnih rashoda, ali visina njihova poreznog opterećenja određuje se radije prema njihovim gospodarskim mogućnostima nego prema koristima koje im javni sektor pruža. U sadržaju načela oporezivanja prema gospodarskim mogućnostima sadržan je zahtjev kako za horizontalnom tako i za vertikalnom pravednošću (Šimović, 1995: 49). Socijalno-politička načela oporezivanja – univerzalnosti i ravnomjernosti – kako ih definira Wagner (v. Jelčić, Bo. et al., 2008: 190-195) sadržajno odgovaraju značenju načela jednakosti u oporezivanju koje valja smatrati subnačelom pravednosti. Ono u sebi sadrži zahtjev za plaćanjem poreza prema gospodarskim mogućnostima te nije u suprotnosti s idejom izdvajanja određenih kategorija građana od porezne obveze (npr. poreznim olakšicama). Ispunjenjem zahtjeva za horizontalnom (jednaki plaćaju jednako) i vertikalnom (bogatiji plaćaju više u relativnom i apsolutnom iznosu) jednakošću ostvaruje se i socijalno načelo solidarnosti (Žunić-Kovačević, 2001: 763-766).

U svjetlu iznesenoga moguće je konstruirati sadržaj pojma jednakosti pri oporezivanju kao normativnog zahtjeva zakonodavcu prilikom uređenja poreznog sustava. Takvo integralno shvaćanje u sebi sadrži zahtjev jednakog postupanja s jednakima, uz zabranu negativne diskriminacije, istovremeno omogućujući pozitivnu diskriminaciju u zalag poticanja manjinskih i socijalno ugroženih skupina. Pritom je nužno težiti k postizanju legitimnog cilja, poštujući načelo razmjernosti kao zahtjev najmanje invazivne mjere pri ostvarenju legitimnih očekivanja.

Povezujući obvezujuću narav ustavnog koncepta socijalne države i načela socijalne pravde kao njegova esencijalnog dijela s integralnim shvaćanjem načela jednakosti pri uređenju poreznog sustava, moguće je pristupiti analizi hrvatske inačice kriznoga poreza.

5. SOCIJALNI KARAKTER KRIZNOGA POREZA

U uvjetima gospodarske krize, 1. kolovoza 2009. godine stupio je na snagu Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke [dalje: ZoPPPM, NN 94/09.]. Iako zakonodavac ističe da se krizni porez zasniva na „načelima pravednosti, jednakosti i razmjernosti...“ (ZoPPPM, NN 94/09., čl. 1., st. 1.), iz analize zakonskih odredbi proizlazi da se upravo njime krše lijepo preslikane ustavne vrednote, i to ne samo one fiskalne naravi već i načela socijalne države, socijalne pravde i jednakosti pred zakonom.

Krizni je porez uveden radi ostvarenja ušteda i suzbijanja ekonomske i financijske krize koja je u prvom tromjesečju 2009. godine rezultirala smanjenjem gospodarskog rasta od 6,7%. (USRH, 2009, t. 4. 1.). Iako je cijelo razdoblje od Domovinskog rata obilježeno lošim financijskim planiranjem, procjenjivanjem prihoda, a podcjenjivanjem rashoda (Bejaković, Franić i Matejina, 2012: 72), posebnu je pozornost i odgovor javnosti zaokupio upravo ZoPPPM, koji je ubrzo zaradio pogrdan i pogrešan naziv „harač“. Tako je, uz zahtjev za ocjenom ustavnosti od strane predsjednika Republike, USRH zaprimio 110.590 prijedloga za ocjenu ustavnosti ZoPPPM-a (Jelčić, Bo., 2010: 2). Odluka i Rješenje o odbijanju prijedloga za ocjenu suglasnosti ZoPPPM-a s Ustavom doneseni su 17. studenoga 2009. godine, ostavljajući isti zakon i dalje na snazi.

Jelčić (2010: 1-2), prisjećajući se riječi velikog Winstona Churchilla kako nema dobrih poreza, ističe ZoPPPM školskim primjerom voluntarizma, brzopletosti, nepromišljenosti i neprofesionalnosti nositelja porezne politike. Odgovor na pitanje je li tome doista tako – odnosno je li Ustavni sud pogriješio zaključivši kako je ZoPPPM u skladu s Ustavom – i pridonosi li on ostvarivanju javnog interesa, moguće je pronaći analizom prijedpornih pitanja, smještajući predmetni zakon u kontekst zahtjeva proizšlih iz ustavnog koncepta socijalne države, načela socijalne pravde i jednakosti te socijalno-političkih načela oporezivanja.

5.1. Naknadna konvalidacija ZoPPPM-a donošenjem ZoPPPSD-a

Regula Catoniana ističe kako nešto od početka nevaljano ne može isključivo protekom vremena konvalidirati. Da je tome tako pokazuje i primjer početne neustavnosti ZoPPPM-a izražene izostavljanjem određenog broja građana od porezne obveze na temelju njihovih zanimanja (Tablica 1.).

Tablica 1.

Izvori dohodaka obuhvaćeni poreznom obvezom kriznoga poreza te dohodaka izvan obuhvata porezne obveze

Izvori dohotka obuhvaćeni poreznom obvezom ZoPPPM-a	Izvori dohotka izvan obuhvata porezne obveze ZoPPPM-a
Primici od nesamostalnog rada prema Zakonu o porezu na dohodak	Primici od samostalne djelatnosti
Primici od kojih se utvrđuje drugi dohodak prema Zakonu o porezu na dohodak	Primici od imovine i imovinskih prava
Mirovine na koje se prema Zakonu o porezu na dohodak ne plaća porez na dohodak	Primici od kapitala i osiguranja
Primici koji se fizičkim i pravnim osobama isplaćuju po osnovi dividendi i udjela u dobiti	

Izvor: izrada autora prema: Sirovica (2009: 51-52).

Iz prikazane diskrepancije u poreznom obuhvatu kriznoga poreza moguće je zaključiti kako on ne osigurava jednakost, niti je razmjerni i pravedan (Jelčić, Ba., 2009: 1). Sukladno s iznesenim USRH-om, podsjećajući na jednakost kao jednu od najviših vrednota ustavnog poretka, zabranu diskriminacije i jednakost pred zakonom, utvrđuje kako zabranjenom osnovom diskriminacije može biti i djelatnost kojom se osoba bavi. Upravo na temelju činjenice izostavljanja određene kategorije građana od porezne obveze, najveći je broj predlagatelja osporavao ustavnost kriznoga poreza sa stajališta nejednakosti pred zakonom (USRH, 2009, t. 12). Iz istog razloga suci Arlović i Matija u Izdvojenom mišljenju zaključuju kako je u prvim dvama mjesecima na snazi ZoPPPM bio nedvojbeno protuustavan (Izdvojeno mišljenje, 2009, t. IV.).

Ne bi li tome doskočio, zakonodavac 24. rujna 2009. godine donosi novi Zakon o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke [dalje: ZoPPPSD, NN 199/09.]. Konvalidacijom ZoPPPM-a donošenjem novog, dopunskog zakona umjesto novele postojećeg, predlagatelj je želio izbjeći ukidanje njegove inicijalne verzije. U tom bi slučaju na snazi ostao ZoPPPSD koji bi samostalno – s obzirom na to da obuhvaća samo one izvore prihoda koje je ZoPPPM propustio obuhvatiti poreznom obvezom – bio jednako neustavan (Giunio, 2009: 7).

Iako je donošenjem novog zakona poreznom obvezom obuhvaćena i ona skupina građana koja je isprva bila izostavljena te unatoč njihovoj formalno jednakom trajanju, postavlja se pitanje mogu li se time opravdati prva dva mjeseca vrijedenja ZoPPPM-a. Ta su dva mjeseca osobito upitna sa stajališta pravednosti, uzimajući u obzir realnu mogućnost da su neki porezni obveznici ZoPPPM-a u prvim dvama neustavnim mjesecima imali veća primanja nego što bi imali u dvama dopunskim mjesecima vrijedenja ZoPPPSD-a (Giunio, 2009: 7).

USRH je mišljenja da se neustavnost jednog zakona može ispraviti donošenjem drugoga (i retroaktivno) te zaključuje kako je „donošenjem ZoPPPSD-a

otklonjen ozbiljan prigovor neustavnosti ZoPPPM-a s aspekta jednakosti svih poreznih obveznika pred zakonom i zabrane njihove diskriminacije po djelatnosti koju obavljaju ... (zakonodavac, op. a.) je u cijelosti izjednačio duljinu trajanja zakona ... uslijed čega je sporno dvomjesečno razdoblje važenja ZoPPPM-a (1. kolovoza – 1. listopada 2009.) u cijelosti pravno osnaženo“ (USRH, 2009, t. 12. 2.).

5.2. Nesuglasje kriznoga poreza s aksiomima hrvatskog porezno-pravnoga sustava

Jednakost i socijalna pravednost predstavljaju temeljne ustavne vrednote, a porezni sustav Republike Hrvatske utemeljen je na načelima jednakosti i pravednosti. Pojam jednakosti teško je primjenjiv na primjeru ZoPPPM-a jer je ona prekršena već izostavljanjem nerezidenata od obveze plaćanja posebnog poreza (Arbutina, 2012: 1295-1296). Razdvajajući pojam porezne pravednosti na horizontalnu i vertikalnu pravednost, podnositelj zahtjeva pogrešno procjenjuje da ZoPPPM ne udovoljava zahtjevu potonje. Kako ističu suci u izdvojenom mišljenju: „Zakon je predvidio upravo takvo oporezivanje ... i da se time ostvaruje suština progresivnog oporezivanja, a to je da obveznik s višom ekonomskom snagom plati relativno više poreza od obveznika s nižom ekonomskom snagom“ (Izdvojeno mišljenje, 2009, t. III. b). Zakon utvrđuje dvije stope poreza u iznosu od 2% na (neto) primitke veće od 3.000 kuna i 4% na one veće od 6.000 kuna (ZoPPPM, NN 94/09., čl. 5., st. 1-2.), dok iznosi do 3.000 kuna nisu obuhvaćeni poreznom obvezom te kao takvi predstavljaju egzistencijalni minimum.

Tablica 2.

Izračun i uplata posebnog poreza

Porezna osnovica	Ukupno ostvareni prihodi od jednog isplatitelja tijekom jednog mjeseca, umanjeni za doprinos za mirovinsko osiguranje, porez i mogući prirez
Obveznik obračunavanja, obustave i uplate poreza	Isplatitelj u slučaju dohotka ostvarenog u zemlji
	Primatelj u slučaju dohotka ostvarenog u inozemstvu
Neoporezivi dio (neto) dohotka tzv. Egzistencijalni minimum	Primici ispod 3.000 kuna
Porezne stope	2% na (neto) primitke iznad 3.000 kuna
	4% na (neto) primitke iznad 6.000 kuna
Primijenjena progresija	Puna progresija

Izvor: izrada autora prema: ZoPPPM (NN 94/09., čl. 5., st. 1-2.); Pravilnik o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (NN 96/09., čl. 3, čl. 4., st. 2.); Turković-Jarža (2009: 67).

U pogledu horizontalne pravednosti, suci Arlović i Matija ističu kako je ZoPPPM „sve samo ne pravedan“ (Izdvojeno mišljenje, 2009, t. II.). Sukladno sa zakonskim uređenjem (Tablica 2.), poreznoj će obvezi, djelomično ili u potpunosti, izbjeći osoba koja ostvaruje primitke od više isplatitelja, a od svakog u iznosu manjem od 3.000 kuna ili iz nekoliko izvora ostvaruje primitke veće od 3.000 kuna, a manje od 6.000 kuna, pri čemu na svaki od tih dohodaka plaća porez u iznosu 2%, dok bi na ukupne prihode plaćao porez po stopi od 4%. Pritom su moguće sve kombinacije navedenoga, a niti jedna zasigurno ne pridonosi ostvarenju porezne pravednosti te je u suprotnosti ustavnom načelu jednakosti pred zakonom i načelu utvrđivanja porezne obveze sukladno s gospodarskim mogućnostima.

USRH u obrazloženju utvrđuje da se najugroženijom skupinom građana smatra ona koja je oslobođena plaćanja posebnog poreza – s primanjima manjim od 3.000 kuna (USRH, 2009, t. 13. 4.). Pritom ostaje nejasno kojom je metodom izračuna zakonodavac došao do tako utvrđenog egzistencijalnog minimuma. Činjenica da je USRH implicitno priznao takav iznos egzistencijalnog minimuma pravednim povlači za sobom pitanje opravdanosti primjene pune progresije na prihode ispod limita određenoga granicom siromaštva (Izdvojeno mišljenje, 2009, t. I.).

Priznajući da „... je teret snošenja posebnog poreza doista nejednako raspodijeljen u graničnom području, na prijelazu platnih razreda“ (Giunio, 2010: 4), USRH opravdava takvo stvarno stanje iznosom minimalne plaće koji u tom trenutku iznosi 2.814,00 kuna (USRH, 2009, t. 14. 2.) i činjenicom da ni oporezivanjem najnižeg dopuštenog iznosa poreznom obvezniku neće ostati (neto) dohodak niži od iznosa minimalne plaće. Takvim rezoniranjem predmetne problematike Ustavni sud proturječi sebi samom, navodeći da se iznos zakonom utvrđene minimalne plaće treba smatrati ostvarenjem prava na „...zaradu kojom (porezni obveznik, op. a.) može osigurati sebi i obitelji slobodan i dostojan život“ (USRH, 2009, t. 14. 2.), kada je već ranije odredio iznos od 3.000 kuna pragom siromaštva. Teško je zamislivo da USRH takvim zaključkom sugerira da se slobodan i dostojan život može ostvariti primanjima ispod granice siromaštva. Ovo pitanje valja zaključiti riječima sudaca u izdvojenom mišljenju: „Njemu (institutu minimalne plaće, op. a.) u ovom predmetu nema mjesta“ (Izdvojeno mišljenje, 2009, t. I.). Zanimljivo je istaknuti i kako ZoPPPM ne definira poreznu obvezu za primitke u iznosu od točno 6.000 kuna (Jelčić, Bo. i Bejaković, 2012: 268). Iako je tu činjenicu lako previdjeti, ona otvara mogućnost brojnim pokušajima izbjegavanja izvršavanja porezne obveze.

Valja zaključiti da je razdvajanjem osobe poreznog obveznika i poreznog platiše otvoren put izbjegavanju i/ili umanjenu porezne obveze od strane pojedinih skupina građana. Također je teret snošenja kriznog poreza nejednako raspoređen na prijelazu platnih razreda te u skladu s primjenom pune progresije dovodi do situacije u kojoj nakon odbitka kriznog poreza poreznom obvezniku preostaje iznos manji od onog na koji se primjenjuje najmanja stopa ZoPPPM-a, tj. manji od iznosa utvrđenog egzistencijalnog minimuma. Time je, što USRH i priznaje, prekršeno načelo „prema kojem iznos dužnog poreza ne

smije biti veći od iznosa povećanja porezne osnovice koji je doveo do oporezivanja“ (Bačić, 2013: 199).

Nota bene: Bačić (2013: 202-203) zaključuje kako je ZoPPPM protivan konceptu socijalne države jer zakonodavcu postavlja obvezu zakonodavnom konkretizacijom „afirmirati (socijalnu državu, op. a.) kao garanciju, a ne redukciju socijalnih prava i životnog dostojanstva.“ Ističe suprotnost s načelom socijalne države, što proizlazi iz proturječnosti načelu jednakosti i pravednosti. Predmetni se zakon protivi načelu poštovanja prava čovjeka (URH, NN 85/10., čl. 3.) jer prebacujući teret krize na leđa građana umanjuje mogućnost zajamčene socijalne sigurnosti, kao i zaštite osobnog i obiteljskog života te dostojanstva (URH, NN 85/10., čl. 35.). Naposljetku, ZoPPPM je protivan i načelu vladavine prava (URH, NN 85/10., čl. 3.) jer dovodi u pitanje vezu između ekonomskog boljitka i individualne slobode.

Sporan je zaključak USRH „...da posebno značenje koje ZoPPPM ima za stabilnost javnih rashoda Republike Hrvatske trenutno ima prednost pred zahtjevima za ostvarenjem apsolutne jednakosti i pravednosti u ubiranju posebnog poreza“, a već u sljedećoj rečenici ističe: „Privremeno ubiranje posebnog poreza zasnovano je na kvalificiranom javnom interesu...“ (USRH, 2009, t. 16).

Pitanje koje proizlazi jest kako je, osim iz obrazloženja predlagatelja zakona (Vlade RH), USRH zaključio da se ZoPPPM zasniva na kvalificiranom javnom interesu, kad su njegove odredbe očito u suprotnosti s temeljnim ustavnim postulatima. Ako se, kao posljedica nemogućnosti ustavnosudskog ocjenjivanja svrhe zakona, nameće prihvaćanje svakog obrazloženja koje Vlada ponudi kao temelj ostvarenja javnog interesa, tada svrha ustavnosudskog nadzora postaje bespredmetnom.

Iz navedenog smatra se neprihvatljivom tvrdnja predlagatelja kako je opravdan povod uvođenju novog poreza gospodarska kriza u državi, smanjeni prihodi proračuna i nemogućnost financiranja rashoda (USRH, 2009, t. 4. 1.). Nedopustivo je dodatno ograničavanje prava građana radi ostvarenja prava koja su već zajamčena (npr. obustavom usklađivanja mirovina), pravdajući to isključivo proračunskim manjkom. Upravo ovdje treba doći do izražaja uloga Ustavnog suda kao štita od prelijevanja rastrošnosti vladajućih na građane.

Iako je u doba krize neporeciva alokacijska, distribucijska i stabilizacijska uloga fiskalne politike (Jurčić, 2010: 320), postavlja se pitanje opravdanosti uvođenja kriznog poreza uz smanjenje plaća u javnom sektoru kao primarnih mjera porezne politike, a samim time i neutemeljeno prevaljivanje tereta proračunskog manjka na građane. Pritom predložene mjere Vlade RH za 2010. godinu ukazuju da je teret neuspješne ekonomske politike prebačen na leđa građana. Predviđa se smanjenje poreznih razreda i broja stopa poreza na dohodak, ukidanje svih poreznih olakšica (uz ostanak poreznog odbitka samog poreznog obveznika i uzdržanih članova obitelji), ukidanje božićnice i regresa zaposlenima u javnom sektoru te smanjenje broja zaposlenih u tijelima državne

uprave i državnim poduzećima, ograničavanje naknade za nezaposlene, povećanje dobne granice za prijevremenu i starosnu mirovinu i dr. (Predložene ekonomske mjere Vlade RH, 2010: 14-15). Navedeno inicira promišljanje o tome mogu li vladajući zbog svojih propusta prilikom donošenja proračuna opterećivati građane uvođenjem novih nameta? Odgovor će biti jasan izraženim stavom građana na izborima.

Unatoč činjenici da je s osnove kriznoga poreza 2009. godine prikupljeno cca 300 milijuna kuna više nego što je pri njegovu uvođenju planirano (Tablica 3.), izglednijim se čini da ta činjenica počiva na širenju obuhvata porezne obveze donošenjem ZoPPPSD-a, a ne na proračunskom podcjenjivanju izdašnosti ZoPPPM-a. Analizom kretanja deficita državnog proračuna (Tablica 4.) proizlazi kako krizni porez, uveden u drugoj polovini 2009. godine, nije imao značajnijeg utjecaja na kretanje proračunskog manjka; štoviše, deficit se u promatranom razdoblju učestalim proračunskim rebalansima stalno povećavao. Tome ponajbolje svjedoči činjenica da je krizni porez ukinut prije roka postavljenog u zakonskoj samoukidajućoj klauzuli (ZoPPPM, NN94/09., čl. 13.; ZoPPPSD, NN119/09., čl. 18.), iako je krizno razdoblje trajalo dulje od mandata tadašnje Vlade.

Stoga, uzimajući u obzir iznesene prijedore oko (ne)ustavnosti i dokazane nesocijalnosti kriznoga poreza, valja se zapitati je li ostvarena proračunska korist razmjerna oštrom odgovoru javnosti te stvaranju javnog uvjerenja o politizaciji Ustavnog suda. Valja podsjetiti kako povjerenje u javnu upravu utječe na shvaćanje poreznog sustava pravednim (Jimenez i Iyer, 2016: 19) te je tako nepovjerenje građana prema Vladi prošireno i na instituciju Ustavnog suda, utirući put krizi povjerenja u institucije koja je prisutna do danas. Možda je Bejakovićeva (2015: 88) tvrdnja kako svaku kunu koju država potroši mora, prije ili kasnije, vratiti prihodom od poreza neizbježna stvarnost, ali tada je od esencijalne važnosti Ustavni sud koji će osigurati da se takvi prihodi ostvare porezima sukladnima s vrednotama ustavnog poretka.

Ispravno bi bilo ovo pitanje zaključiti podsjećanjem na odredbu URH (NN 85/10., čl. 5., st. 2.), prema kojoj je svatko dužan držati se Ustava i prava te poštovati pravni poredak Republike Hrvatske, što obvezuje i zakonodavca. Ako se potonji prilikom propisivanja poreza nije u stanju držati ustavnih načela, takav porez zasigurno ne može biti u kvalificiranom javnom interesu.

Tablica 3.

Prikaz planiranih i ostvarenih prihoda s osnove kriznoga poreza

Godina	Planirani prihodi	Ostvareni prihodi
2009. (kolovoz – prosinac)	755.000.000,00 kuna	1.057.408.793,61 kuna
2010. (projekcija)	2.220.000.000,00 kuna	1.863.989.391,27 kuna
2010. (izmjena i dopuna)	1.878.501.762,00 kuna	

Izvor: izrada autora prema: Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 95/2009.; Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 75/2010.; Državni proračun Republike Hrvatske za 2010. godinu i projekcije za 2011. i 2012. godinu, NN 151/2009.; Obrazloženje državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za 2010. i projekcije za 2011. i 2012. godinu, str. 13; Izmjene i dopune državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010. godinu i projekcije za 2011. i 2012. godinu, NN 103/2010. – račun prihoda i rashoda; Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010. godinu, NN 75/2011.

Tablica 4.

Kretanje deficita državnog proračuna 2009./2010. godine

Plan za 2009.	-2,354.983.362,00 kuna
Izmjene i dopune 2009. (travanj)	-4,975.012.919,00 kuna
Izmjene i dopune 2009. (srpanj)	-10,974.508.267,00 kuna
Izmjena i dopune 2009. (kolovoz)	-9,327.071.797,00 kuna
Izvršenje 2009.	-9,629.446.151,34 kuna
Plan za 2010.	-8,612.484.826 kuna
Izmjene i dopune 2010.	-14,057.704.153 kuna
Izvršenje 2010.	-14,089.346.951,70 kuna

Izvor: izrada autora prema: Odluka o proglašenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 149/2008.; Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 44/2009.; Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 86/2009.; Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 95/2009.; Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 75/2010.; Državni proračun Republike Hrvatske za 2010. godinu i projekcije za 2011. i 2012. godinu, NN 151/2009.; Izmjene i dopune državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010. godinu i projekcije za 2011. i 2012. godinu, NN 103/2010. – račun prihoda i rashoda; Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010. godinu, NN 75/2011.

6. UMJESTO ZAKLJUČKA

Porezni je sustav esencijalan dio ostvarenja porezne države kao preduvjeta ispunjenja normativnih očekivanja proizišlih iz koncepta socijalne države. Takva očekivanja u kriznim razdobljima svjedoče o institucionaliziranim vrijednostima socijalne države. Unatoč aktivnoj ulozi poreznog sustava u suzbijanju posljedica ekonomske krize, važno je prisjetiti se kako on nije jedini instrument takve borbe. Opseg javnih rashoda determinira visinu poreznog opterećenja te se smanjenjem na rashodovnoj strani može umanjiti visina postojećih ili izbjeći potreba uvođenja novog (kriznog) poreznog oblika.

Ostvarenje vrijednosti socijalne države u doba krize nalaže proaktivno zakonodavno djelovanje s ciljem suzbijanja negativnih društvenih posljedica. Istovremeno načela socijalne pravde, jednakosti, jednakosti pred zakonom i zabrane diskriminacije te konstitucionalizirana porezna načela pravednosti, jednakosti i pridonošenja podmiranju javnih izdataka sukladno s ekonomskim mogućnostima postavljaju jasne granice legislativnom posezanju u imovinu građana s ciljem zaštite od preljevanja krize na najugroženije skupine.

Socijalno osjetljivi Ustav Republike Hrvatske ne postavlja ograničenja zakonodavcu pri odabiru poreznih oblika. Unatoč tome, potrebno je istaknuti kako je temporalni krizni porez, umjesto pridonošenja lakšem psihološkom snošenju poreznog opterećenja u okviru načela ugodnosti plaćanja poreza, izazvao pobunu građana i otpor mjerama suzbijanja krize. Takvom ozračju, pored evidentnih propusta pri uređenju delikatne materije kriznog oporezivanja, pridonijela je snažna medijska kampanja usmjerena protiv mjera gospodarskog oporavka tadašnje Vlade.

Unatoč konvalidaciji prvotne nedvojbene neustavnosti ZoPPPM-a, niti ZoPPPSD nije uspio ukloniti brojna kršenja ustavnih granica poreznog suvereniteta zakonodavne vlasti. Umjesto blagotvornog učinka na gospodarstvo, stvoren je dojam prevaljivanja cijelog tereta krize na građane, a zanemarivanje pojedinih nepravilnosti od strane USRH dovelo je do produbljivanja nepovjerenja u instituciju Ustavnog suda prilikom vršenja zadaće čuvara Ustava.

Unatoč zakonski predviđenoj samoukidajućoj klauzuli, USRH je Vladi naložio praćenje ekonomskih trendova te u skladu s time i prijevremeno ukidanje krznoga poreza ako se za to ostvare mogućnosti. Iako je kriza trajala duže od mandata tadašnje Vlade, kao jedna od mjera u Programu gospodarskog oporavka 2010. navedeno je prijevremeno ukidanje ZoPPPM-a i ZoPPPSD-a s ciljem poticanja potrošnje i posljedično gospodarskog razvoja Republike Hrvatske.

Naposlijetku, koncept socijalne države zabranjuje „zakonodavnu šutnju“ pred tržišnim neuspjesima, a uvođenje krznog poreza predstavlja legitiman fiskalni instrument na raspolaganju zakonodavcu. Takav je instrument ograničen već izloženim ustavnim načelima, a ustavnosudska prosudba poštivanja takvih načela pridržana je Ustavnom sudu. Hrvatska inačica krznoga poreza evidentno odstupa od takvih načela te ne predstavlja fiskalni instrument, već devijaciju

poreznog sustava. Iz navedenog proizlazi da sredstvo povećanja poreznih prihoda, s ciljem osiguranja prava građana i suzbijanja kriznih učinaka na proračun, valja potražiti promjenom odnosa visine poreznih stopa unutar poreznog sustava, a ne pribjegavati ishitrenom uvođenju novih (kriznih) poreznih oblika kao izraza dnevno-političkih potreba.

LITERATURA

Knjige i publikacije

Arbutina, H. (2012). „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 62, No. 5-6, pp. 1283-1332.

Bačić, A. (2005). „Prava izgubljena u tranziciji“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 42, No. 1-2, pp. 1-19.

Bačić, A. (2013). „O konstitucionalizaciji socijalnih prava i njihovu slabljenju prema sadržaju“. *Rad Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti*, Vol. 516, No. 50, pp. 187-207.

Bačić, A. (2014). „O mogućnostima ustavnosudske obrane socijalnih prava“. *Informator*, Vol. 62, No. 6269, pp. 2-8.

Bejaković, P. (2015). „Mogu li europski *New Deal* i povećan porezni teret omogućiti izlazak iz krize?“. *Porezni vjesnik*, Vol. 24, No. 2, pp. 87-91.

Bejaković, P., Franić, J., Matejina, A. (2012). „Važnost unapređenja proračunske transparentnosti kao odrednice pozornijeg trošenja javnih sredstava“. *Porezni vjesnik*, Vol. 21, No. 3, pp. 71-76.

Dokić, M., (2016). „Ideja minimalne države u modernoj političkoj teoriji“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 66, No. 5, pp. 667-691.

Giunio, M. (2009). „Aktualne dvojbe oko posljedica ukidanja propisa“. *Hrvatska pravna revija*, Vol. 9, No. 11, pp. 1-8.

Giunio, M. (2010). „Marginalije uz Odluku Ustavnog suda RH o ustavnosti posebnog poreza“. *Hrvatska pravna revija*, Vol. 10, No. 1, pp. 1-7.

Goreta, M., Peran B., Vukošić, K. (2016). „Originarni i derivativni prihodi države“. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, No. 1-2, pp. 183-190.

Guastini, R. (2016). *Sintaksa prava*. Zagreb: Naklada Breza.

Jelčić, Ba. (2009). „Zakon o posebnom porezu na plaće mirovine i druge primitke“. *Informator*, Vol. 57, No. 5792-5793, pp. 1-3.

Jelčić, Bo. (2002). „Porez nije kazna“. *Suvremeno poduzetništvo*, Vol. 9, No. 9, pp. 36-39.

Jelčić, Bo. (2006). „Oporezivanje uskladiti s našim potrebama i mogućnostima“, *Ekonomija = Economics*, Vol. 13, No. 1, pp. 85-109.

Jelčić, Bo. (2010). Poreze nije dovoljno htjeti nego ih je potrebno i znati koristiti. *Informator*, 58, No. 5913, pp. 1-3.

Jelčić, Bo. (2017). „Promjene u udjelu poreza u bruto društvenom proizvodu“. *Spomenica prof. dr. sc. Juri Šimoviću*, pp. 147-162.

Jelčić, Bo., Bejaković, P. (2012). *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti.

Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N. (2008). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.

Jimenez, P., Iyer, G. S. (2016). *Tax Compliance in a Social Setting: The Influence of Social Norms, Trust in Government, and Perceived Fairness on Taxpayer Compliance. Advances in Accounting*. Amsterdam: Elsevier.

Jurčić, Lj. (2010). „Financijska kriza i fiskalna politika“. *Ekonomski pregled*, Vol. 61, No. 5-6, pp. 317-334.

Koprić, I., Marčetić, G., Musa, A., Đulabić, V., Lalić Novak, G. (2014). *Upravna znanost: javna uprava u suvremenom europskom kontekstu*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

Kuzelj, V. (2018). „Porezna pravednost: *Conditio sine qua non* socijalne države. *Pravnik*, Vol. 52, No. 103, pp. 99-108.

Lončarić-Horvat, O. (2000). „Osnove općega poreznog prava – uloga poreza u poreznoj i pravnoj državi“. *Pravo i porezi*, Vol. 9, No. 7, pp. 3-5.

Murphy, L., Nagel, T. (2002). *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press.

Perko-Šeparović, I. (2002). „Novi javni menadžment – britanski model“. *Politička misao*, Vol. 39, No. 4, pp. 31-43.

Puljiz, V. (1997). „Kronologija socijalne politike Zapada“. *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 4, No. 2, pp. 161-167.

Pusić, E. (1999). „Modernizacija javne uprave“. *Hrvatska javna uprava*, Vol. 1, No. 1, pp. 1-42.

Rodin, S. (1998). „Ustavni sud definira socijalnu državu“. *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 5, No. 2, pp. 111-118.

Sirovica, K. (2009). „Posebni porez na plaće“. *Računovodstvo i financije*, No. 9, pp. 51-61.

Šimović, J. (1995). „Načelo porezne pravednosti i novi hrvatski porezni sustav“. *Računovodstvo i financije*, Vol. 41, No. 4, pp. 48-58.

Turković-Jarža, L. (2009). „Specifičnosti u primjeni posebnog poreza u praksi“. *Računovodstvo, revizija i financije*, Vol. 19, No. 9, pp. 67-74.

Vlada RH (2010). „Predložene ekonomske mjere Vlade RH“. *Financije i porezi*, No. 5, pp. 5-6.

Zern, T., Bauch M. (ur.). (2015). *Izbor odluka Ustavnog suda Savezne Republike Njemačke*. Zagreb: Zaklada Konrad Adenauer.

Žunić-Kovačević, N. (2001). „Načelo jednakosti u poreznom pravu i sudskoj praksi nekih zemalja EU“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 22, No. 2, pp. 763-789.

Pravni izvori

Državni proračun Republike Hrvatske za 2010. godinu i projekcije za 2011. i 2012. godinu, NN 151/2009.

Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 75/2010.

Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010. godinu, NN 75/2011.

Odluka o proglašenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 149/2008.

Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 44/2009.

Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 86/2009.

Odluka o proglašenju izmjena i dopuna državnog proračuna Republike Hrvatske za 2009. godinu, NN 95/2009.

Pravilnik o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, NN 96/09.

Ustav Republike Hrvatske, NN 85/10., pročišćeni tekst

Zakon o cestama, NN 84/11., 22/13., 54/13., 48/13., 92/14.

Zakon o izmjeni i dopunama Zakona o kreditnim institucijama, NN 102/15.

Zakon o izmjeni i dopunama Zakona o potrošačkom kreditiranju, NN 102/15.

Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, NN 94/09.

Zakon o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke, NN 119/09.

Sudska praksa

European Court of Human Rights (1990). Case of *Darby v. Sweden* (Application no. 11581/85), case no. 17/1989/177/233, Strasbourg, 23. October 1990

Izdvojeno mišljenje (2009). uz Odluku i Rješenje br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. godine, 24. studenoga 2009.

Izdvojeno mišljenje (2017). uz Rješenje br. U-I-3685/2015 i dr. od 4. travnja 2017.

USRH (2009). Odluka i Rješenje br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009. i dr. od 17. studenoga 2009.

USRH (2017a). Rješenje br. U-I-3685/2015 i dr. od 4. travnja 2017.

USRH (2017b) Rješenje br. U-I-463/2013 od 12. rujna 2017.

Mrežni izvori

Bejaković, P. (2012). „Odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti poreznih izdataka“. *Institut za javne financije*. <https://bib.irb.hr/datoteka/580075.bejakovic.pdf> [pristup: 17. 9. 2018.]

Izmjene i dopune državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010. godinu i projekcije za 2011. i 2012. godinu, NN 103/2010. – račun prihoda i rashoda. <https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/dodatni/410450.pdf> [pristup: 10. 11. 2018.]

Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (1950). European Convention on Human Rights, as amended by Protocols Nos. 11 and 14, supplemented by Protocols Nos 1, 4, 6, 7, 12 and 13. https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ENG.pdf [pristup: 5. 4. 2018.]

Obrazloženje državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za 2010. i projekcije za 2011. i 2012. godinu. http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Obrazlozenje_proracun_201.pdf [pristup: 10. 11. 2018.]

Temeljni zakon SR Njemačke. https://www.constituteproject.org/constitution/German_Federal_Republic_2014?lang=en [pristup: 10. ožujka 2018.]

Sonja Cindori, PhD

Associate professor
University of Zagreb
Faculty of law
E-mail: sonja.cindori@pravo.hr

Valentino Kuzelj

Student
University of Zagreb
Faculty of law
E-mail: valentino.kuzelj01@gmail.com

SOCIAL ASPECT OF CRISIS TAX: A FISCAL INSTRUMENT OR A DEVIATION OF TAX SYSTEM

Abstract

The role of taxation is actualised in the times of financial crises as a consequence of market failure. In the center of attention comes the thesis about the role of the state in overcoming the crisis. A new contradiction arises with the conflict of libertarian thesis regarding the withdrawal of the state and the egalitarian concept of equality and social justice. Market failure results in lowering wages, while the state consequently, by means of taxation, decreases the existential substance. In the crises circumstances the legislator is often brought in front of the citizens conflict of expectations: to take an active part in removing or mitigating the consequences of crisis, while facing hostile public environment towards imposing new (crisis) or increasing the existing taxes essential for achieving mitigating effects for addressing the crisis. In 2009 Croatian legislator passed the "crisis tax act" aiming to accumulate the means for securing the existing level of social security. By analysing the state duties derived from the concept of welfare state and the Croatian version of crisis tax the following needs to be answered: does the crisis taxation represent a regular fiscal instrument or is it in fact just a deviation of tax system.

Keywords: crisis tax, welfare state, social justice, equality, tax fairness

JEL classification: O40, O42, E52